MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

Épreuve de fiscalité du certificat de révision comptable

Session principale – Septembre 2001 (Corrigé)

PREMIERE PARTIE

1) Régime fiscal applicable à la société «MARINA»

En matière d'IS

La société «MARINA» est soumise à l'IS au titre des bénéfices tirés de l'exploitation de ses unités hôtelières. Selon le principe de l'unicité du bilan, le bénéfice imposable est le bénéfice global réalisé sans distinction aucune entre lesdites unités. Etant précisé que pour la détermination de ce bénéfice global, la partie de la rémunération versée au titre de la gestion de l'hôtel de Sousse autre que celle qui représente la contrepartie de la concession du nom commercial, est qualifiée de commission, et n'est donc déductible que dans la mesure où elle est déclarée à l'Administration fiscale dans le cadre de la déclaration de l'employeur.

Compte tenu des avantages fiscaux liés au développement régional dont elle bénéficie, cette société peut prétendre à la déduction des bénéfices provenant de l'exploitation de l'unité «SOLA MARE» implantée à Djerba sans paiement de l'impôt minimum prévu par le droit commun et de celui prévu par la loi n° 89-114 du 29 décembre 1989.

Pour la détermination de la quote-part des bénéfices déductibles de l'assiette imposable, il y a lieu d'appliquer au bénéfice global le rapport entre le chiffre d'affaires provenant de l'activité décentralisée et le chiffre d'affaires global.

En matière de TVA

S'agissant d'un assujetti total, la société «MARINA» est soumise à la TVA au titre de l'ensemble des opérations objet de l'exploitation de ses unités hôtelières au taux uniforme de 10%. La TVA à payer est déterminée compte tenu de la déduction de la TVA payée en amont au titre des biens et services nécessités par l'exploitation dans la mesure où toutes les conditions de déductibilité sont remplies et sauf exclusion expresse prévue par la loi.

En matière de retenue à la source

Les commissions servies au titre de la gestion de l'hôtel de Sousse doivent faire l'objet d'une retenue à la source de 5% calculée sur la base de leur montant brut. L'application de ce taux spécifique dispense le contrat s'y rapportant et à concurrence du montant correspondant de la retenue à la source sur les marchés de 1,5%.

En revanche, cette dernière reste applicable pour la fraction de la rémunération qui représente la contrepartie de la concession de l'usage du nom commercial.

2) Calcul de l'IS dû au titre de l'exercice 2000

Bénéfice global de l'exercice 2000	520.000 D
Déductions autorisées :	
- Déficit de l'exercice 1999	140.000 D
Bénéfice imposable avant déduction des avantages fiscaux	380.000 D
- Déduction des bénéfices provenant del'activité décentralisée (380.000 D x 70%) =	266.000 D

- Déduction pour réinvestissement des bénéfices :

S'agissant d'un réinvestissement financier et tant que la société est fiscalement bénéficiaire, elle pourrait en conséquence bénéficier de la déduction au titre de ce réinvestissement même si le montant ayant servi à l'acquisition des titres est emprunté.

Dans le cas d'espèce, le montant déductible est déterminé compte tenu des deux possibilités offertes à la société par la législation en vigueur : déduction totale avec minimum d'impôt de 20% (Régime totalement exportateur) ou déduction limitée à 50% sans application de cet impôt minimum (Régime de droit commun).

Régime totalement exportateur : 114.000 D x 20% = 22.800 D

Régime de droit commun : (114.000 D x 50%) x 35% = 19.950 D

L'impôt minimum du droit commun fixé à 0,5% du chiffre d'affaires brut plafonné à 2.000 dinars étant, dans tous les cas, inférieur à l'impôt dû, il n'est donc pas à retenir.

Il appert donc qu'il est plus avantageux pour la société d'opter pour la déduction des bénéfices réinvestis selon le droit commun.

3) Régime fiscal de la rémunération perçue par l'intermédiaire

Les articles 31 et 32 de la loi n° 2000-98 du 25/12/2000 portant loi de finances pour la gestion 2001 a prévu la déduction, sous certaines conditions, de 50% des bénéfices provenant du courtage international de l'assiette imposable durant les 10 premières années d'activité.

Il s'ensuit que l'intermédiaire, en sa qualité de courtier soumis à l'IR dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, pourrait prétendre à cet avantage dans la mesure où il justifie des conditions suivantes :

- la tenue d'une comptabilité conformément au système comptable des entreprises ;
- la comptabilité doit permettre la détermination des bénéfices concernés par l'avantage en question ;
- la production à l'appui de la déclaration de l'IR d'une attestation justifiant le transfert des devises étrangères provenant de l'opération de courtage réalisée à un compte bancaire ouvert en Tunisie.

Etant précisé que toute la rémunération perçue est considérée comme revenu imposable et ce, indépendamment du mode de règlement. En effet, la législation comptable retient le principe de la comptabilité d'engagement et non d'encaissement.

4) Conséquences fiscales de la cession par la société «HORIZON» des actions émises par la société «MARINA»

La société «HORIZON» étant installée à l'étranger et, par conséquent, ne disposant pas d'établissement stable en Tunisie, la plus-value et la moins-value n'ont par conséquent aucune incidence fiscale. En effet, lorsque l'activité relève de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, la convention Tuniso-française rattache le gain ou la perte sur cession de titres à

l'existence d'un établissement stable pour le besoin de l'imposition dudit gain ou la déduction de ladite perte. Etant signalé que la filiale ne constitue pas pour la société mère un établissement stable.

Régime fiscal applicable à ladite cession

La cession à un prix anormalement bas se traduit par la société qui accorde une telle faveur par un acte de gestion anormale qui entraîne l'imposition du manque à gagner. Cependant, la société «HORIZON» ne dispose pas en Tunisie d'un établissement stable auquel les titres cédés sont rattachés et, par conséquent, la théorie de l'acte anormal de gestion ne trouve pas à s'appliquer.

Conséquences fiscales de la distribution des actions gratuites

D'après la législation en vigueur, et dans le cas d'espèce, les réserves provenant de bénéfices n'ayant pas supporté l'IS peuvent être soit les réserves spéciales de réévaluation légale lorsque celle-ci est intervenue avant la date du 1er janvier 2000, soit les réserves spéciales pour réinvestissement de bénéfices et des revenus, soit encore les réserves créées en application de l'article 25 de la loi n° 2000-98 du 25/12/2000, portant loi de finances pour la gestion 2001 relatif à la dynamisation de l'investissement.

La distribution d'actions gratuites en tant que telle échappe à toute imposition. Cependant, si elle résulte de l'incorporation des réserves sus-indiquées, elle entraîne dans certains cas des conséquences fiscales particulières.

1- Incorporation des réserves de réévaluation légale

Conformément à la législation fiscale en la matière, les réserves spéciales de réévaluation peuvent être incorporées au capital sous rubrique distincte. Par conséquent, la distribution gratuite d'actions résultant de cette incorporation n'entraîne pas la déchéance de l'exonération dont l'entreprise a bénéficié au titre de la création desdites réserves.

2- Incorporation des réserves spéciales pour réinvestissement des bénéfices

Ces réserves sont considérées dès leur constitution comme disponibles. Par conséquent, leur incorporation dans le capital social avec distribution d'actions gratuites n'a aucune incidence fiscale.

3- Incorporation des réserves pour dynamiser l'investissement

L'article 25 de la loi de finances pour la gestion 2001 prévoit que le bénéfice de l'avantage de l'exonération de 50% des bénéfices déclarés de l'IS et l'exonération des pénalités de retard dues sur le montant de l'impôt supplémentaire exigible est subordonné entr'autres à l'affectation des montants ainsi exonérés au passif du bilan dans un compte intitulé «réserve à régime spécial».

Il s'ensuit que toute autre affectation, telle que l'incorporation de cette réserve au capital social, entraîne la déchéance de l'avantage et le paiement de l'impôt qui n'a pas été payé, majoré des pénalités dues conformément à la législation en vigueur.

5) Régime fiscal applicable

1ère variante

Il s'agit dans ce cas d'une participation dans le capital social de la société «MARINA» et d'un dépôt dans le compte courant associé.

Le produit de la participation sous forme de dividendes échappe à l'imposition et ce, en application des dispositions combinées du droit interne et de la convention Tuniso-française.

Les intérêts du compte courant sont soumis à une retenue à la source de 12% du fait que le bénéficiaire n'est pas domicilié ni établi en Tunisie et ce, conformément aux dispositions de l'article 18 de la convention précitée.

Etant précisé que cette règle est d'application générale et concerne tout le montant des intérêts perçus indépendamment de la distinction faite par le droit interne, entre la partie normale (12%) et celle exagérée (14% - 12% = 2%).

2ème variante

Il s'agit dans ce cas d'une participation exclusive qui échappe à l'imposition comme c'est indiqué ci-haut au niveau de la 1ère variante.

Choix de la meilleure variante

Toute chose étant égale par ailleurs, la 1ère variante pourrait offrir à la société «HORIZON» la possibilité de participer à une augmentation ultérieure du capital social de la société «MARINA» par reconversion de son compte courant associé, ce qui lui permettrait de bénéficier du dégrèvement fiscal dans la mesure où cette augmentation résulte de la réalisation d'un investissement d'extension ou de renouvellement sous la loi n° 93-120 du 27 décembre 1993 portant promulgation du code d'incitations aux investissements.

6) Régime fiscal applicable à la société «PRESTIGE» au titre de l'ensemble des opérations objet des deux formules proposées pour la gestion de l'unité hôtelière de Sousse

Il s'agit dans le cas d'espèce, d'un contrat de prestations de services portant gestion d'un hôtel et concession du droit d'usage du nom commercial.

En droit conventionnel, les revenus issus de prestations de services peuvent, selon la nature des opérations, être analysés comme des redevances ou comme des bénéfices industriels et commerciaux.

Ainsi, le régime fiscal est lié à la notion d'établissement stable. En effet, lorsque lesdits revenus relèvent de la catégorie des redevances, ils ne sont soumis au régime particulier des redevances que s'ils ne peuvent pas être rattachés à un établissement stable. Lorsque, à l'inverse, ces revenus relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, leur traitement fiscal est lié à la notion d'établissement stable dont ils constitueront, le cas échéant, un élément de son résultat.

Compte tenu de ce qui précède, le régime fiscal applicable à l'ensemble des opérations à réaliser pour la gestion de l'hôtel serait le suivant selon la formule adoptée :

1ère formule

Le régime fiscal applicable aux opérations réalisées dans le cadre de cette formule par la société «PRESTIGE» est le suivant :

En matière d'IS

Il s'agit, dans le cas d'espèce, d'un contrat global portant réalisation d'un marché composé de diverses opérations mais unique sur le plan commercial et géographique.

Toutes ces opérations sont rattachées à une installation fixe d'affaires telle qu'appréhendée par la convention Tuniso-française. En effet, en ce qui concerne la réalisation des prestations de services, le droit conventionnel retient, sur un plan général, deux critères déterminants pour caractériser l'existence d'un établissement stable :

- le lieu d'exécution lié à la durée de réalisation ;
- le caractère de ces opérations par rapport aux autres activités de l'entreprise.

Ces deux critères semblent être justifiés du fait que la société dispose de tout l'hôtel pour réaliser les opérations qui lui sont confiées et ce, pour une période assez longue d'une part et que l'activité locale de ladite société ne revêt pas un caractère préparatoire ou auxiliaire puisqu'elle opère usuellement dans le domaine de l'hôtellerie d'autre part.

Compte tenu de ce qui précède, il ressort que la société «PRESTIGE» dispose en Tunisie d'un établissement stable et elle est soumise à l'IS au titre de ses bénéfices rattachés à cet établissement.

En matière de TVA

Au titre des opérations de gestion de l'hôtel, la société «PRESTIGE» est soumise à la TVA au taux de 18%.

En matière de retenue à la source

La rémunération en contrepartie de l'exécution du contrat passé avec la société «MARINA» est soumise à une retenue à la source de 5% au titre des commissions perçues et de 1,5% au titre de l'usage du nom commercial.

2ème formule

Au niveau de la société française «PRESTIGE»

En matière d'IS

Compte tenu du critère caractérisant l'existence d'un établissement stable et tenant au lieu d'exécution lié à la durée de réalisation de prestations de services, on peut prévoir deux hypothèses :

1ère hypothèse : La société «PRESTIGE» dispose en Tunisie d'une installation fixe d'affaires

Dans cette hypothèse, le régime fiscal applicable de cette société est le même que celui prévu au niveau de la première formule.

2ème hypothèse : La société «PRESTIGE» ne dispose pas en Tunisie d'une installation fixe d'affaires

Dans cette hypothèse, la fraction de la rémunération perçue au titre de la concession du nom commercial relève de la catégorie de redevance et par voie de conséquence, elle doit supporter une retenue à la source de 15% telle que fixée par le droit interne du fait que la convention Tuniso-française, pour éviter la double imposition, prévoit un taux supérieur (20%).

En matière de TVA

Quelle que soit l'hypothèse retenue, toute la rémunération perçue doit supporter la TVA au taux de 18%.

Toutefois, dans la deuxième hypothèse, la société «PRESTIGE» doit accréditer une personne domiciliée en Tunisie pour l'accomplissement en ses lieu et place de toutes les formalités relatives à la déclaration du chiffre d'affaires et le paiement de la taxe correspondante.

DEUXIÈME PARTIE

Effet du redressement de l'exercice 2000 au titre des exercices précédents

Au cours de l'année 2001, la société «MARINA» a fait l'objet d'un contrôle fiscal, à ce titre, les vérificateurs ont procédé notamment :

- à un redressement au titre de l'exercice 2000 provenant de l'application de l'amortissement d'une immobilisation acquise en janvier 1996. La société a amorti à tort ce bien sur une période de cinq ans, alors que la période normale devant être retenue est de dix ans ;

- à un redressement au titre de l'exercice 2000 provenant d'une variation dans les stocks ; celle-ci provient d'une évaluation incorrecte. Cette variation a touché les exercices allant de 1994 à 2000.

Les redressements de ces erreurs ont affecté aussi bien l'exercice 2000 que les exercices antérieurs, et la question qui se pose à cet égard concerne les effets de ces redressements au niveau des exercices antérieurs. A cet effet, la société est-elle en droit de demander la rectification des exercices précédents ?

L'application de la théorie de la correction symétrique des bilans permettrait une telle rectification.

La théorie de la correction symétrique des bilans est une construction prétorienne du Conseil d'Etat français qui, faisant la synthèse notamment des principes de l'annualité de l'impôt, de la séparation des exercices, du rattachement des charges et des produits, de la variation de l'actif net, a cherché à appréhender le résultat, en cas d'erreurs, le plus justement possible.

Il est admis que la correction symétrique des bilans ne s'applique qu'aux erreurs, elle ne s'applique pas aux décisions de gestion.

La décision de gestion découle de l'exercice par le contribuable d'un pouvoir discrétionnaire ; cela implique que le contribuable sache qu'il peut opérer un choix et qu'il l'effectue. En revanche, les erreurs comptables ne peuvent résulter de l'exercice d'une option légale, elles résultent d'une erreur matérielle ou d'une erreur de droit ; ce qui caractérise l'erreur comptable, c'est le fait que le contribuable a méconnu une situation de compétence liée par la loi fiscale pour constater ses opérations d'une manière déterminée[1].

La différence entre l'erreur comptable et la décision de gestion réside dans le fait que cette dernière est volontaire, elle émane d'un choix délibéré du contribuable à la suite d'une option fournie par la loi ; l'erreur résulte d'un enregistrement comptable erroné ou de son omission alors que le contribuable n'avait en réalité aucun choix.

Sur le plan comptable, l'erreur a été définie d'une manière très large, le §29 de la norme comptable tunisienne n° 11 relative aux modifications comptables précise que : «des erreurs commises dans la préparation des états financiers d'un ou de plusieurs exercices antérieurs peuvent être découvertes lors de l'exercice en cours. Ces erreurs peuvent avoir pour cause des erreurs de calcul, des erreurs dans l'application des méthodes comptables, une mauvaise interprétation des faits, des fraudes ou des négligences».

Sur le plan fiscal, il y a lieu de distinguer entre le cas du contribuable qui essaye de tromper en commettant une erreur comptable d'une manière volontaire et délibérée, auquel cas l'erreur ne peut donner lieu à correction, et celui du contribuable qui s'est trompé en commettant l'erreur comptable d'une manière involontaire, auquel cas l'erreur peut donner lieu à correction.

La théorie des décisions de gestion et des erreurs comptables a permis à la jurisprudence de dégager les règles suivantes[2] :

- les décisions de gestion sont intangibles et sont donc opposables tant à l'administration qu'au contribuable ;

- à l'inverse, les erreurs comptables ne sont opposables ni à l'administration, ni au contribuable, à l'exception d'une part, de celles commises volontairement ou délibérément par le contribuable, en vue notamment d'éluder ou de retarder l'impôt, qui, elles, sont opposables au contribuable, et d'autre part, celles dont le contribuable ne peut justifier de l'origine.

La correction symétrique des bilans va permettre aux contribuables et aux vérificateurs de corriger les erreurs d'un exercice à un autre ; elle vise à éviter qu'une correction d'écriture au cours d'un exercice n'aboutisse à la taxation des bénéfices fictifs.

L'application de cette théorie trouve en principe une sérieuse limitation constituée par la prescription.

On suppose que lors d'un contrôle exercé en 2001 portant sur les quatre exercices 1997, 1998, 1999 et 2000, le vérificateur découvre que la méthode utilisée pour l'évaluation des stocks aboutissait à leur minoration, pour l'exercice 2000, le vérificateur rehaussera la valeur des stocks existant à la clôture de l'exercice, mais la théorie des corrections symétriques l'oblige à rehausser selon la même méthode la valeur des stocks à l'ouverture de l'exercice 2000 qui n'est autre d'ailleurs que la reprise de la valeur des stocks à la clôture de l'exercice 1999, il procédera de la même façon pour les exercices 1999 et 1998 ; le rehaussement de la valeur des stocks à la clôture de l'exercice 1997 (1er exercice soumis à vérification) ne soulève pas de difficulté, en revanche, la valeur des stocks à l'ouverture de l'exercice 1997 n'est autre que la reprise de la valeur des stocks à la clôture de l'exercice 1996, or cet exercice est atteint par la prescription et ne peut plus être vérifié.

La prescription porte ainsi une limite à l'application de la théorie des corrections symétriques, puisque l'évaluation des stocks à l'ouverture du 1er exercice soumis à vérification ne peut pas être remise en cause. Telle est la portée du principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du 1er exercice non prescrit soumis à vérification.

Le Conseil d'Etat Français a négligé cette limite en créant la notion «d'exercice butoir»[3] ; c'est le premier exercice non prescrit sur lequel «buteront» l'ensemble des corrections visant à éviter des

1 Conseil d'Etat 4 novembre 1970, req. 75564, Droit Fiscal 1971, n° 4, comm. 66.

2 Conseil d'Etat 20 avril 1984, req. 37050, Droit Fiscal 1985, n° 1, comm. 9 - 16 mars 1988, req. 59610, RJF 1988, 5, 573.

3 Conseil d'Etat 31 octobre 1973, req. 88207, Droit Fiscal 1973, 51, comm. 1739.

sous-estimations ou des surestimations d'actif net, interrompant ainsi la remontée dans le temps vers leur exercice d'origine et le droit à la prescription.

Le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit étant le reflet parfait du bilan de clôture du premier exercice prescrit, c'est dans les écritures de clôture de ce premier exercice non prescrit que les corrections pourront être effectuées.

En Tunisie, si la doctrine administrative n'a pas dégagé une théorie de la correction symétrique des bilans ; elle a pris position dans les termes suivants : «Faisant suite à votre transmission citée en référence, par laquelle vous avez demandé mon avis sur un projet de réponse concernant la correction symétrique des bilans, j'ai l'honneur de vous informer que cette technique consiste dans la pratique administrative tunisienne à corriger, en cas de vérification fiscale, les erreurs constatées dans la comptabilisation des charges d'une entreprise et ce, dans la limite des délais de prescription.

En effet, et en vertu du principe de l'autonomie des exercices, la charge doit être rapportée à l'exercice au cours duquel elle est engagée. Dans ce cas, une charge devenue certaine au cours d'un exercice ne peut venir en déduction que parmi les charges dudit exercice et ce, dans la mesure où elle a été comptabilisée en tant que telle à temps.

Il s'ensuit que les charges rattachées à un exercice donné et qui n'ont pas été comptabilisées parmi les charges déductibles afférentes à cet exercice ne peuvent venir en déduction ni des résultats de l'exercice de leur engagement, ni de ceux des exercices postérieurs même en cas de comptabilisation différée.

Toutefois, et avant même l'intervention des services de l'administration fiscale, l'entreprise intéressée peut valablement déposer une déclaration rectificative au titre des résultats de l'exercice concerné par les omissions ou les erreurs involontaires, c'est-à-dire celles ne revêtant pas un caractère répétitif, et ce, dans la limite du délai de prescription (omission de comptabilisation ou comptabilisation pour un montant inexact de frais déductibles dûment justifiés) à l'exclusion donc des omissions volontaires qui constituent des décisions de gestion opposables aux entreprises et qui ne peuvent donner lieu en conséquence à des déclarations rectificatives.

En cas de contrôle fiscal, les services de l'administration peuvent procéder à des rectifications symétriques. A ce titre, ils peuvent :

- rapporter aux charges déductibles des exercices de leur engagement les charges non comptabilisées à temps par erreur ou par omission involontaire lorsque lesdits exercices ne sont pas atteints par la prescription ;

- et réintégrer au résultat de l'exercice de leur comptabilisation les charges en question ; étant précisé que les charges non comptabilisées à temps par omission ou erreur volontaire sont à réintégrer au résultat de l'exercice de leur comptabilisation et ne sont pas susceptibles de venir en déduction du résultat de l'exercice de leur engagement.

Il est à signaler que la règle des corrections symétriques des bilans s'applique non seulement aux écritures des exercices non prescrits mais, également, à celles des exercices prescrits dans la mesure où les résultats de ces derniers ont été déficitaires et où ces déficits ont été imputés sur les bénéfices imposables d'un exercice non prescrit. Dans ce cas, la remontée des corrections s'opère jusqu'au premier exercice dont les déficits sont reportés sur les résultats des exercices non prescrits mais ne donne lieu à aucune imposition au titre des exercices prescrits»[4].

Il est évident que la doctrine et la pratique administrative en Tunisie reconnaissent l'application de la correction symétrique des bilans et ce, uniquement dans le cas où il s'agit d'omissions ou d'erreurs involontaires, à l'exclusion des omissions et des erreurs volontaires qui constituent des décisions de gestion.

L'administration a défini d'une manière large et imprécise les omissions et erreurs volontaires, ce sont celles qui ont un caractère répétitif. Cette définition est contestable, en effet, le fait de reprendre et de répéter la même erreur d'évaluation d'un stock ou de détermination de la dépréciation d'une immobilisation, au niveau de plusieurs exercices doit-il suffire pour attribuer le caractère répétitif à l'erreur et la considérer, par conséquent, une décision de gestion ? Il ne semble pas ; l'administration

4 Prise de position de la Direction Générale des Etudes et de la Législation Fiscale du 10 janvier 2000, Revue Comptable et Financière, 2ème trimestre 2000, N° 48, p. 39.

ne doit pas se suffire de la répétition, elle doit apporter la preuve du caractère volontaire de l'erreur ou de l'omission constituant la décision de gestion.

En matière de prescription, la position de l'administration tunisienne est différente de celle de la jurisprudence française, en ce sens qu'elle a limité la correction aux exercices non atteints par la prescription et ce, à l'exception des exercices déficitaires prescrits ayant eu des incidences sur des exercices non prescrits.

En application de la théorie de la correction symétrique des bilans, les vérificateurs doivent procéder obligatoirement aux corrections qui s'imposent en matière d'évaluation des stocks et d'amortissement au titre des exercices non prescrits en application des dispositions de l'article 49 de la loi n° 2000-98 du 25 décembre 2000 portant interprétation de l'article 72 du code de l'IRPP et de l'IS ; à savoir les exercices 1997, 1998, 1999 et 2000.

Etant donné que l'entreprise a comptabilisé les amortissements relatifs aux exercices pour un montant supérieur à leur montant réel, l'administration ne peut pas soulever la condition de forme pour la déductibilité des amortissements à savoir, leur comptabilisation. Cependant, la société doit prendre ses précautions, pour comptabiliser les amortissements restant à effectuer, étant précisé que selon une doctrine administrative, qui peut être contestée, un amortissement non comptabilisé est perdu pour la société.